



Osaka Gakuin University Repository

Title	ドイツ企業会計の変遷と新展開 Historical Changes and New Development of German Business Accounting
Author(s)	郡司 健 (Takeshi Gunji)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 10 巻第 1 号 : 1-38
Issue Date	2010.07.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

ドイツ企業会計の変遷と新展開

郡 司 健

Historical Changes and New Development of German Business Accounting

Takeshi Gunji

ABSTRACT

The changes in business accounting and reporting that exist at the base of the annual report of a German enterprise are mainly related to consolidated financial statements of the group, which is called “Konzern” in German. However, the changes in consolidated financial statements influence the individual financial statements of the individual firm either directly or indirectly. Recently such tendency is becoming remarkable under the convergence of accounting standards on IFRS (International Financial Reporting Standards) published by IASB (International Accounting Standards Board).

This paper surveys the changes or historical developments of business accounting in Germany concerning mainly the changes in accounting provisions or accounting standards in the German stock law (Aktiengesetz) and the Commercial Code (Handelsgesetzbuch, HGB) under the influence of the global standards, and the changes of financial statements (consolidated financial statements) disclosed in the annual reports which are based on such accounting provisions or accounting standards. It also considers new developments in business accounting during the shift from the convergence on IFRS to new adoption of IFRS.

はじめに

ドイツの企業会計は、フランスのそれとともに大陸型会計すなわち独仏型会計ないしフランス・ジャーマン型会計の典型として生成・発展してきた。それは、英米型会計ないしアングロ・サクソン会計と対照的な性格を有するものと理解された。しかし、このようなドイツに固有の会計は、20世紀末におけるグローバリゼーションの進展とともに、次第に英米型会計—とくに国際会計基準および米国基準—の影響を受けるようになり、企業の活動も英米型の影響を多く受けるようになった。独仏型企業・会計（伝統的会計）と英米型企業・会計（現代会計）とに関しては、次のような違いがみられた¹⁾。

	独仏型企業・会計（伝統的会計）	英米型企業・会計（現代会計）
主要会社形態	有限会社等多様	株式会社が中心
資金調達(金融)	メインバンク・金融機関からの借入 (間接金融)	証券資本調達（直接金融）
基本的会計思考	債権者保護・経営共同体・社会会計 目的重視	投資家保護・投資家による収益力判 断重視
会計情報の重点	生産業績（生産高）付加価値重視＊ プロダクト重視（生産重視）	市場業績（売上高）実現利益重視＊ ファイナンス重視
損益計算書	総原価法（性質別費用分類法）	売上原価法（機能別費用分類法）
貸借対照表	固定性配列法（担保能力重視）	流動性配列法（支払能力重視）
情報の特性	慎重性重視	有用性・透明性重視
制度的傾向	成文法重視（形式重視）	判例重視（実質優先）

（郡司1998, 120頁; 藤井2007, 203頁等参照）

ドイツ企業会計制度の国際的調和化の端緒は、EC 会社法指令の国内法化による1985年商法典（HGB, Handelsgesetzbuch）に求められるが、それ以前は1965年株式法に依拠していた。その後は、国際会計基準（IAS）および米国会計基準（米国基準）といった国際

1) わが国においても、総原価法・固定性配列法を除き、かつてはドイツと共通する特徴が多くみられた。

的基準への調和化が次第に重要な課題となり、しかもこれらの国際的基準に準拠する会計報告を行う有力企業が増えていった。それとともに、1998年には資本調達促進法（Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz, KapAEG）および企業統制透明化法（Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich, KonTraG）の成立に伴って、商法典が改正され、国際的会計基準の国内法化がもたらされた。さらに、2004年12月4日には会計法改革法（Bilanzrechtsreformgesetz, BilReG）が成立し商法典が改正された。これにより、2005年から国際会計基準（IFRSs, IAS/IFRS）の導入を全面実施すべく、このIAS/IFRSへの国際的統一化・収斂すなわちコンバージェンスへの対応を目指して「EUが承認するIAS/IFRS」を遵守した連結会計報告が求められるようになった（郡司2006, 75-81頁参照）。

このような企業会計および報告に関する制度的な変化は、直截的には、おもにKonzern（Konzern）とも称される企業集団の連結財務諸表つまり連結決算書の変化にかかわる。しかし、連結決算書における変化は、さらに直接・間接に個別企業の財務諸表（個別決算書）にも影響を及ぼすこととなる。その傾向は、コンバージェンスからさらにアドプションへの移行をみすえて、さらに顕著となりつつある。

本稿では、このようなドイツにおける会計制度の変遷における、主要連結財務諸表ないし連結決算書の変化について検討するものである。その場合に、この会計制度の発展段階に対する、ドイツ有力企業の開示実態に関しては、それぞれ次のような年次報告書が関連づけられる。

- [1] 1965年株式法に基づく1983(1982/83)年度版年次報告書
- [2] 域内調和化つまりEC会社法指令の国内法化による1985年商法典に基づく1987(1986/87)年度版および1991(1990/91)年度版年次報告書
- [3] 国際的調和化とくに国際会計基準（IAS）および米国会計基準（米国基準）といった国際的基準への対応を含む1994(1993/94)年度版および1997(1996/97)年度版年次報告書
- [4] 国際会計基準（IAS）国内法化への対応のもとにおける2000年度版²⁾および2003年度版年次報告書
- [5] コンバージェンスへの対応（「欧州連合（EU）が承認する国際会計基準・国際財務報告基準（IAS/IFRS）準拠」）のもとにおける2007年度版年次報告書

2) この年度から調査対象企業の会計期間が1月1日から12月31日までの暦年にほぼ統一されるようになった。

I ドイツ企業情報開示の制度的発展

ドイツ企業情報開示・会計報告の制度的発展については、ドイツ固有の伝統的会計・情報開示の時代と国際的調和化ないし国際化の時代とに大きく区分される。さらにさかのぼれば、第2次世界大戦以前と第2次世界大戦後の東西ドイツ分断によるおもに連合国管理（支配）下の時代と、その後（ドイツ連邦共和国主権回復後）の情報開示・会計報告とは区分される。

換言すれば、20世紀ドイツの会計・企業情報開示の制度的発展に関しては、①戦前・戦後（連合国管理下）の会計、②ドイツ連邦共和国（西ドイツ）時代固有の伝統的会計・情報開示時代、③欧州共同体（EC）による会計規定の域内調和化の時代、④会計基準国際的調和化の時代に区分することができる。そして、21世紀に入って、⑤国際会計基準へのコンバージェンス（国際的統一化・収斂）から⑥国内基準の現代会計化へと変化してきている。

1 戦前・戦後の会計制度

(1) 戦前一個別企業会計報告の時代

戦前のドイツにおける会計報告は個別決算書を中心としていた。それも、個別決算書に関する詳細な規定が織り込まれるようになったのは、1937年株式法第131条～第134条においてである（Vgl. Gerstner1944, S.46ff. Coenenberg1979, S.211f.）。

その場合に、貸借対照表配列に関しては固定性配列法が採用される。損益計算書に関しては、おもに物件費（材料費、より直截的には商品・製品の原価）控除後のいわゆる粗収益とこれ以外の諸収益（臨時項目を含む。）が貸方計上され、これに対して物件費を除く諸費用（臨時的項目を含む）が借方に計上された³⁾。

なお、連結決算書の公表に関する提案も、1931年株式法改正時にみられたが、このときはついに法制化されなかった（Busse von Colbe und Ordelheide 1993, S.1f. 黒田1981, 61-63頁）。

3) 黒澤清博士に従えば、「ドイツ株式法上の損益計算書原則においては半総額主義（Halb-brutto-Prinzip）が規定されている。これは材料費を損益計算書の費用の部に記載せしめず、したがって収益の部から材料費に当る金額を差し引いて記載せしめるものである。その理由は企業の機密をよう護しようとするにあつた如くであるが、損益計算を不明瞭ならしめるものとして多くの非難を受けた。」（黒澤1964, 88頁）ここでは貸借対照表および損益計算書の様式をより簡略化して示しているが、詳しい内容は、郡司2009, 4-6頁参照。

図表 1 1937年株式法による貸借対照表および損益計算書の主要区分

借方	貸借対照表	貸方
<div>I. 未払込資本金</div> <div>II. 固定資産（有形固定資産・無形固定資産・投資等）</div> <div>III. 流動資産（棚卸資産・有価証券・営業債権等・現金預金・銀行債権等）</div> <div>IV. 計算限定項目</div>	<div>I. 資本金</div> <div>II. 剰余金（法的準備金・その他剰余金）</div> <div>III. 固定資産に対する価値修正項目</div> <div>IV. 不確定債務に対する引当金</div> <div>V. 債務（保証債務・社員預り金、営業債務・連結企業債務・銀行債務等）</div> <div>VI. 計算限定項目</div> <div>VII. 純利益（繰越利益・当期利益）</div>	
費用	損益計算書	収益
<div>1. 賃金及び給料</div> <div>2. 社会的負担金（公課）</div> <div>3. 固定資産の減価償却及び価値修正</div> <div>4. 支払利息等（受取利息を超過する場合）</div> <div>5. 所得税・収益税・財産税</div> <div>6. 臨時費用</div> <div>7. その他の費用（ただし、それが貸方の粗収益を超過する場合）</div> <div>8. 純利益</div>	<div>1. 粗収益（材料費等控除後の当期収益）</div> <div>2. 投資収益</div> <div>3. 受取利息等（支払利息を超過する場合）</div> <div>4. 臨時収益（価値修正・引当金・任意積立金の取崩益を含む）</div> <div>5. 法的準備金の取り崩しから得られた額</div> <div>6. 臨時補助金（Zuwendung）</div> <div>（7. 純損失）</div>	

(2) 戦後：占領軍管理下の会計報告

第2次大戦後、西ドイツでは連合国占領当局が連結決算書の作成に関する規則を公布した。すなわち、1950年5月16日の連合国委員会法律第27号（Gesetze Nr.27 des Rates der Alliierten Kommission）に基づきドイツ石炭・鉄鋼業の再編にあたり新たに整理された会社は、アメリカをモデルとする模範定款（Mustersatzung）第16条3号により、営業報告書（Geschäftsbericht）に連結貸借対照表および連結損益計算書を添付し、会社の決算監査人によって監査され確認されることが求められた。石炭鉄鋼産業（Montanindustrie）の解体された株式会社は、総会決議によりその模範定款を変更することもできたが、連結決算書の公表義務を免かれる企業集団は少なかった（Busse von Colbe und Ordeltz 1993, S.2. 黒田1981, 63頁）。

この法律は、アメリカ・モデルに従って、石炭・鉄鋼業における企業集団に対し、連結貸借対照表および連結損益計算書からなる持株会社の営業報告書の追加を求めた。この連結決算書は、持株会社の監査役により監査・確認が義務づけられた。このような連結決算書の公表はまた、他の産業の主要な企業集団における連結決算書の自発的公表を促すこととなる。すなわち、石炭鉄鋼企業集団の連結決算書の公表は、他の模範となり、他の業界の主要企業集団が営業報告書あるいは証券取引所上場認可趣意書（目論見書）に連結財務

諸表を記載する誘因となった。それとともにドイツにおける連結会計報告の法制化の機が熟した（Busse von Colbe und Ordelheide 1993, S.2. Ordelheide und Pfaff 1994, p.166）。

2 ドイツ固有の伝統的会計・情報開示時代

(1) 制度—1965年株式法

1965年株式法の第3編第5部（第329条～第338条）においてはじめて連結会計報告規定が広範囲に法制化された。これにより、株式会社は連結決算書の作成が義務づけられ、連結に含まれるべき企業の範囲が画定された。また、資本および債務の連結、内部利益の除去、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結営業報告書の作成、連結決算書の監査・開示等について条文化された。さらに、1969年に開示法（経理公開法、Publicitätsgesetz, PublG）が法制化された。これは、一定規模以上の企業集団の持株会社に、その法的形態にかかわらず、当時の株式法の規定に基づいて連結決算書を作成し、少なくとも連結貸借対照表を公表することを求めた（Busse von Colbe und Ordelheide 1993, S.2. Ordelheide und Pfaff 1994, p.166. 郡司2000, 1-3頁）。

1965年株式法では、取締役会は営業年度の最初の3カ月以内に前年度の貸借対照表および損益計算書からなる年度決算書と（狭義の）営業報告書（Geschäftsbericht）とを作成し、これを決算監査人に提出することが求められた。そして、営業報告書については、営業の経過および会社の状況に関する報告を行う状況報告（Lagebericht）と、さらに年度決算書についての説明を行う説明報告（Erläuterungsbericht）とに区分されていた。しかも、その場合に個別企業の年度決算書および営業報告書だけでなく、国内連結企業集団の年度決算書および営業報告書の作成公表が求められていた（1965年株式法第334条）。

損益計算書に関しては、総生産高から出発して、物件費・人件費等の性質別（形態別）分類に基づく費用を対応表示する様式が採用される。このような様式は、総原価法（Gesamtkostenverfahren）ないし費用の性質別分類法に基づく損益計算書と称され、わが国のような、売上高から出発して売上原価を対応表示する、いわゆる売上原価法とは趣を異にしている。すなわち、その損益計算書では、生産高から物件費（材料費）を差し引いて算定される粗収益（／粗費用）は減価償却費控除前付加価値すなわち粗付加価値に相当し、そこから人件費・償却費・税金・支払利息・積立金等の分配高を表示するという意味で、付加価値計算書（創造価値計算書、Wertschöpfungsrechnung）に近い内容となっていた。

図表2 1965年株式法による貸借対照表および損益計算書の主要項目区分

借方	貸借対照表項目	貸方
I. 未払込資本金（うち払込催告済み） II. 固定資産： A. 有形固定資産及び無形固定資産（土地建物・地上権、借地建物、機械・設備、備品、建設仮勘定・設備前渡金、特許権・営業権等） B. 財務固定資産（出資等・長期有価証券、4年以上の期限付担保保証貸付金） III. 流動資産 A. 棚卸資産（原材料・仕掛品・完成品、商品） B. その他の流動資産（短期前渡金、営業債権で1年以上のもの、銀行割引可能手形、小切手、現金預金、有価証券、自己株式、子会社・関連会社持分、結合企業債権、信用機関債権、その他） IV. 計算限定項目 （V. 貸借対照表損失）		I. 資本金 II. 公示準備金（法定準備金・自己株式準備金・その他剰余金〔任意積立金〕） III. 価値修正 IV. 引当金（年金引当金・その他の引当金） V. 4年以上の長期債務（担保付社債、信用機関担保付債務、その他担保付債務） VI. その他債務（営業債務、手形引受・自己手形債務、信用機関債務、前受金、結合企業債務、その他） VII. 計算限定項目 VIII. 貸借対照表利益

損益計算書項目

1. 売上高
2. 製品及び仕掛品有高増減高
3. その他の資産計上された自家生産物
4. 総給付高
5. 原材料・補助材料等ならびに仕入商品のための費用
6. 粗収益／粗費用
- 7-15. 総給付以外の収益（利益共同関係・利益供与契約等収益、資本参加収益、その他投資収益、受取利息等、固定資産処分益・増価益、債権一括価値修正戻入益、引当金取崩益、その他収益、損失引受収益）
- 16-18. 人件費（賃金給料・社会的負担金・老齢年金・扶養手当等費用）
19. 有形・無形固定資産の減価償却および価値修正
20. 金融固定資産の減価償却および価値修正
21. 棚卸資産以外の流動資産の価値減少・処分損・債権一括価値修正繰入額
22. 固定資産処分損
23. 支払利息等
24. 税金（所得税・収益税・財産税、その他）
25. 損失引受費用
26. その他費用
27. 利益共同関係・利益供与契約及び部分利益供与契約に基づき供与した利益
28. 当期純利益／純損失
29. 繰越利益／繰越損失
30. 公示準備金取崩額
31. 当期純利益の公示準備金繰入額
32. 貸借対照表利益／損失

国際調和化前は、1965年株式法に基づき、大陸型会計あるいは独仏（フランコ・ジャーマン）型会計とも称される、ドイツ固有の伝統的な会計・情報開示が中心であった。すでに述べたように、総原価法による損益計算書は、ドイツやフランスにおける経営共同体的あるいは労使協調的な経営・会計思考に基づき、生産重視で付加価値計算指向的であった。

連結決算書に関して、連結貸借対照表では、少数株主持分を資本の部に計上し、連結損益計算書では、当期純利益から少数株主利益を控除し連結利益を算定することが求められていた。ここでは、連結基礎概念に関して、とくに連結貸借対照表を中心に、総体として経済的単一体概念に基礎をおくものとみられる。

(2) 開示実態—1982/1983年度版年次報告書

このように年度決算書には、親会社の個別決算書（個別財務諸表）とコンツェルン（Konzern）と称される連結企業集団の連結決算書とが含まれるようになった。その開示の状況を当時の1982/1983年度版年次報告書についてみれば、ドイツ有力企業21社中20社が連結決算書を公表し、15社が国際連結決算書、12社が国内連結決算書を公表していた。そのうち国際・国内連結決算書双方を公表しているのが7社あった。（郡司1985, 19頁, 24-27頁参照）。

図表 3 連結決算書の開示状況（1982/1983年度版）

連結決算書の開示内容	企業数
①国際連結決算書のみ公表（内、個別決算書より先順位）	8社（3社）
②国際・国内連結決算書双方（内、国際・国内連結・個別順）	7社（3社）
③国内連結決算書のみ公表（内、個別決算書より先順位）	5社（3社）
④個別決算書のみ開示	1社
合 計（内、連結決算書先順位）	21社（9社）

1982/1983年度は、この時期（時代区分）の後半になるが、ここには国際連結決算書への指向が強くなってきている。また、企業の任意（自発的）情報は、年度決算書（財務諸表）および説明報告（注記・附属明細書）以外の箇所でおもに開示された。

3 EC 域内での調和化（域内調和化）時代

(1) 制度—EC 指令の国内法化と1985年改正商法典

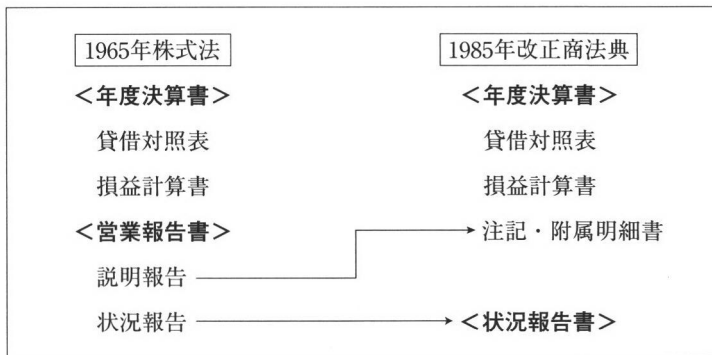
欧州共同体（EC）理事会は、1978年に EC 指令第 4 号（個別決算書）、1983年に EC 指

令第7号（連結決算書）を公表した。これに伴って、西ドイツでは、1985年12月会計指令法（財務諸表指令法、BiRiLiG）が成立し、EC指令第4号・第7号・第8号の国内法化のための商法典改正がなされた。これにより、EC域内での会計規定・会計報告の調和化がなされた。

1985年改正商法典（HGB）の「第3編：商業帳簿」第2章「資本会社に関する補充規定」において、資本会社（株式会社・株式合資会社および有限会社）の計算規定が導入された。それとともに、ドイツの企業会計報告に関して次のような特徴がみられるようになった。

- ① 正規の簿記の諸原則が明文化されるとともに、イギリスにおける真実かつ公正な外観（True and Fair View）に相当する、事実関係に適合する写像の伝達に関する要請が導入された（第264条第2項）。
- ② 国際連結企業について連結決算書の作成が義務づけられた。
- ③ 従前の年度決算書と営業報告書（説明報告及び状況報告）との区分に対し、年度決算書（・注記・附属明細書）と状況報告書の区分が採用された。

図表4 ドイツ会計報告の変化



- ④ 貸借対照表は、これまでと同様、固定性配列法が採用されるが、借方には*引受済資本金 未払込額、*開業準備・拡張費、固定資産・流動資産・計算限定項目、*繰延税金限定項目等が記載され、貸方には自己資本・引当金（*繰延税金引当金を含む。）・債務・計算限定項目等が記載される。
- ⑤ 損益計算書は、ドイツに伝統的な総原価法だけでなく、英米型の売上原価法との選択が認められるようになった。
- ⑥ 連結貸借対照表においては少数株主持分を資本の部に計上し、連結損益計算書においては当期純利益の後に少数株主利益を区分表示するという、総体として経済的単一体概念がそのまま引き継がれた。

⑦損益計算書における総原価法と売上原価法との選択に伴い、人件費明細を注記・附属明細書に記載するよう制度化された。

図表 5 1985年改正商法典に基づく貸借対照表・損益計算書の項目分類

借方	貸借対照表の項目分類	貸方
<ul style="list-style-type: none"> *引受済資本金未払込額（うち払込催告済） *事業経営のための開業準備・拡張費 A. 固定資産 <ul style="list-style-type: none"> I. 無形固定資産 II. 有形固定資産 III. 財務固定資産 B. 流動資産 <ul style="list-style-type: none"> I. 棚卸資産 II. 債権その他の資産 III. 有価証券 IV. 小切手、現金預金等 C. 計算限定項目（債務償還差額） <ul style="list-style-type: none"> *繰延税金限定項目 *自己資本によって補償されない欠損額 		<ul style="list-style-type: none"> A. 自己資本 <ul style="list-style-type: none"> I. 引受済資本金 II. 資本剰余金 III. 利益剰余金（法定準備金、自己株式準備金、定款積立金、その他利益剰余金） IV. 繰越利益（損失） V. 当期利益（損失） *準備金的性質を持つ特別項目 B. 引当金 C. 債務 D. 計算限定項目

損益計算書の項目分類

<総原価法>	<売上原価法>
1. 売上高 2. 製品および仕掛品在高増減高 3. その他の資産計上された自家生産物 4. その他の営業収益	1. 売上高 2. 売上原価 3. 売上総利益
5. 材料費 6. 人件費 7. 償却・価値修正	4. 販売費 5. 一般管理費 6. その他の営業収益
8. その他の営業費用 9. 資本参加収益 10. 有価証券・貸付金・その他の財務固定資産からの収益 11. その他の受取利息等収益 12. 財務固定資産・流動資産に属する有価証券の価値修正額 13. 支払利息等費用 14. 経常利益（損失） 15. 特別収益 16. 特別費用 17. 特別利益（損失） 18. 所得税および収益税 19. その他の税金 20. 当期利益（損失）	7. その他の営業費用 8. 資本参加収益 9. 有価証券・貸付金・その他の財務固定資産からの収益 10. その他の受取利息等収益 11. 財務固定資産・流動資産に属する有価証券の価値修正額 12. 支払利息等費用 13. 経常利益（損失） 14. 特別収益 15. 特別費用 16. 特別利益（損失） 17. 所得税および収益税 18. その他の税金 19. 当期利益（損失）

(2) 開示実態：1987年度版・1991年度版年次報告書開示

この時期における開示の実態をドイツ有力企業の1987年度版・1991年度版年次報告書についてみれば以下の表のようである。

図表 6 EC 域内調和化と財務諸表開示（1987年度版・1991年度版）

	1987年度（25社）	1991年度（38社）
個別決算書（本体**）	24(96.0)	29(76.3)
連結決算書	24(96.0)	35(92.1)
売上原価法	5(20.0)	9(23.7)
少数株 主持分	資本の部	33(86.8)
	中 間***	1(2.6)
資金計算書（本体）	3(12.0)	4(10.5)
資金計算書（注記）	10(40.0)	4(10.5)
資金計算書（決算書）	13(52.0)	8(21.0)
資金計算書（決算書外）	11(44.0)	27(71.1)
資金計算書計	24(96.0)	35(92.1)

*（ ）の数字は％－以下同じ。

**決算書の本体に記載（注記記載は含まない）。

***1987年度版は Bertelsmann 社，1991年度版は STORA 社（Feldmühle 社吸収－スエーデン基準）。少数株主持分の記載のない企業は1987年度版 2 社，1991年度版 1 社。

この間、次のような変化がうかがえる。

- ①連結決算書は大半の企業が作成しているのに対し、個別決算書の決算書本体（財務諸表区分）での開示は25社中24社（96.0％）から38社中29社（76.3％）へと20ポイント減少した。
- ②売上原価法が5社（20％）から9社（23.7％）へ増加した。
- ③資金計算書の任意開示は、90％超であったが、決算書本体での開示は10％程度にとどまった⁴⁾。

4) なお、任意情報開示としては、年次報告書・社会関連報告書において環境情報の開示がよくなされるようになった。

4 国際的調和化時代

(1) 制度－国際的会計基準準拠

情報・金融経済の拡大・発展とともに、企業の活動も国際化し、1994年あたりから連結会計報告を中心に米国基準（US-GAAP）や国際会計基準（IAS）といったグローバルスタンダードに準拠する企業があらわれ、そのような国際的な会計基準に準拠する企業が次第に増加してきた。それとともに、とくに連結会計報告および任意（自発的）開示を巡って会計基準・会計報告の国際的基準への重点移行とこれにともなう国内基準との乖離、両者の調和化つまりは国際的調和化が次第に重要な課題となった。

国際的な会計基準では、キャッシュ・フロー計算書と株主持分変動計算書とが財務諸表の体系に含まれ、セグメント情報の一覧表示がなされている。国際的基準に準拠して、従来の決算書に含まれなかった計算書や情報が、積極的に公表されるようになる。さらには、このような動向に相应してドイツでも資金計算書に関して支払手段（現金預金）概念と営業活動・投資活動・財務活動の3区分の採用が増加し、株主持分変動計算書に相应する自己資本変動明細表を作成公表する企業が現れるようになった。

(2) 開示実態：1994年度版・1997年度版年次報告書

この時期における開示実態を1994年度版および1997年度版年次報告書についてみていこう。この間における、国際的基準準拠の連結会計報告の変化は次の表のとおりである。IASに準拠する企業が、米国基準準拠よりも相対的に増加していることがわかる。

図表 7 連結決算書に関して国際的基準準拠の出現・増加

	1994年度版(34社)	1997年度版(38社)
①国内基準	30(88.2)	24(63.15)
国際配慮	—	2(5.26)
② IAS	3(8.82)	8(21.05)
③米国基準	1(2.94)	4(10.53)

また、1994年度版および1997年度版年次報告書における財務諸表の開示内容に関しては以下の表のように示される。

図表 8 1994年度版・1997年度版財務諸表の開示内容

		1994年度版（34社）	1997年度版（38社）
個別決算書（本体）		20(58.8)	15(39.5)
連結決算書		33(97.0)	37(97.4)
損益計算書	売上原価法	12(35.3)	15(39.5)
	少数株主控除	6(17.6)	14(36.8)
貸借対照表	資本の部	33(97.1)	33(86.8)
	中間区分	—	3(7.9)
	流動性配列法	—	2(5.3)
株主持分変動計算書	決算書本体	—	4(10.5)
	注記	—	11(28.9)
資金計算書（本体）		7(20.6)	21(55.3)
資金計算書（注記）		3(8.8)	1(2.6)
資金計算書（決算書）		10(29.4)	22(57.9)
年度決算書外*		17(50.0)	13(34.2)
資金計算書計		27(79.4)	35(92.1)

*年度決算書の区分以外の箇所（例えば、状況報告書、追加情報等）に掲載された資金計算書

その開示内容の変化についてみれば、以下の点が列挙できるであろう。

- ①個別決算書が簡素化され、決算書本体の開示が20社（58.8%）から15社（39.5%）へと減少し、5割以下となった。
- ②売上原価法が1994年度版12社（35.3%）から1997年度版15社（39.5%）へとさらに増加した。
- ③連結基礎概念についてIASが親会社概念を採用しているのに伴い、親会社概念を採用する企業が3社（7.9%）現れ、国内基準との乖離を生じた。
- ④金融を区分表示する連結財務諸表が1社（Daimler-Benz社）、流動性配列法の採用が2社（5.3%）みられた。
- ⑤資金計算書を決算書本体に開示する企業が21社（55.3%）と5割を超えた。
- ⑥株主持分変動計算書を公表する企業が1997年度版で15社（39.47%）現れた⁵⁾。

5) なお、任意（自発的）情報に関しては、前述のような資金計算書（支払手段概念）の増加とともに、セグメント情報（一覧表示）の充実がみられる。これらの情報は、しかも決算書本体かあるいは注記・附属明細書によく開示されていた。さらに、自己資本変動明細表ないし持分変動計算書が開示されるようになった。このような傾向は、国際的会計基準への調和化への対応によるものといえることができる。その半面、人件費関係情報は簡素化されてきたが、環境情報はより豊富となってきている。また、英米型（アングロ・サクソン型）経営管理の導入を標榜して、EBITDAやEVA[®]といったプロフォーマ利益情報が見られるようになった（1997年度版）。

5 国際的会計基準の国内法化時代

(1) 制度－IAS 国内法化と1998年改正商法典

1998年には資本調達促進法（KapAEG）・企業統制透明化法（KonTraG）の成立にもなっており、商法典が改正され、国際的会計基準の国内法化が図られた。すなわち、前者（KapAEG）からは国際的基準準拠企業は国内基準連結会計報告が免責されるようになった（HGB292a条：2004年12月31日まで有効）。

他方、後者（KonTraG）からは、連結会計報告の拡充（HGB 297条）が図られるとともに、ドイツ会計基準委員会（DRSC; GASC）が創設された（HGB 342条）。同委員会は、おもに連結会計報告に関して国際会計基準（IAS/IFRS）との調和化を目指して、一連のドイツ会計基準（DRS, GAS）を作成公表した。そこでは、1997年改訂IAS 1号や米国基準に依拠して、資金計算書（キャッシュ・フロー計算書, DRS 2号）および株主持分変動計算書（DRS 7号, 連結自己資本変動明細表／認識利得損失計算書）が、セグメント報告（DRS 3号）とともに、決算書本体・注記（財務諸表・注記）に導入された。連結基礎概念に関しては、商法典は、経済的単一体概念を継続して採用しているが、1997年改訂IAS 1号や米国基準は、親会社概念によっており、乖離を生じたままである。

(2) 開示実態：2000年度版・2003年度版年次報告書

商法典の改正により、国内基準、IASあるいは米国基準のいずれかに準拠すればよい。しかし、基本的にはIASの方向へ向かうことから、IAS準拠もしくはIASと米国基準との併用（IAS／米国基準－IASに基づいて連結財務諸表を作成し、米国基準による調整計算を開示する）が多くなると想定された。これを2000年度版および2003年度版年次報告書における各準拠基準の推移についてみれば下記の表のようであった。そこでは、2000年度版では国内・米国・IAS準拠が鼎立していたが、2003年度版では国内基準準拠が減少し、その分IAS準拠が増加していることがわかる。

図表9 国内基準・国際的基準準拠の変化

	2000年度（34社）	2003年度（33社）
国内基準	10 (29.4)	6 (18.2)
IAS	12 (35.3)	15 (45.5)
IAS／米国基準	1 (2.9)	1 (3.0)
米国基準	11 (32.4)	11 (33.3)

このような準拠基準の変化を踏まえて、両年度の開示内容についてみれば、次の図表のように示される。

図表10 2000年度版・2003年度版財務諸表の開示内容

		2000年度版（34社）	2003年度版（33社）
個別決算書（本体）		8(23.5)	3(9.1)
連結決算書		34(100.)	33(100.)
損益計算書	売上原価法	20(58.8)	22(66.7)
	少数株主控除	16(47.1)	26(78.8)
貸借対照表	資本の部	23(67.6)	13(39.4)
	中間区分	11(32.4)	19(57.6)
	流動性配列法	—	5(15.2)
株主持分変動計算書*	決算書本体	19(55.9) 5(14.7)	32(97.0) 10(30.3)
	注記	5(14.7) 2(5.9)	— 3(9.1)
	合計	24(70.6) 7(20.6)	32(97.0) 13(39.4)
認識収益費用計算書		—	1(3.0)
資金計算書	決算書本体	27(79.4)	32(97.0)
	注記	1(2.9)	—
	決算書外	4(11.8)	1(3.0)
	合計	32(94.1)	33(100.)
金融区分表示財務諸表		2(5.9)	4(12.1)

*株主持分変動計算書における「|」右側の数値は包括利益を（区分）表示している企業数。ここには、決算書において包括利益計算書を開示している1社（Deutsche Bank AG）も含まれる。

その開示内容の変化に関しては、次のような特徴がみられる。

- ①個別決算書の決算書本体開示がさらに減少し、2003年度版では国内基準準拠の3社（9.3%）のみとなった。
- ②株主持分変動計算書・資金計算書の決算書（本体）に記載する企業が増加し、2003年度版では各1社を除き32社（97.0%）が決算書本体に記載するようになった。
- ③損益計算書に関しては、売上原価法が5割を超えさらに増加した。2003年度版では国内基準準拠企業はすべて総原価法を採用していた。売上原価法については、米国基準準拠

の11社すべて、IAS 準拠の15社中10社、IAS／米国基準の1社、計22社（66.7%）が採用していた。

- ④連結基礎概念に関しては、親会社（拡張）概念の採用企業数が増加し、2003年度版では経済的単一体概念の採用数を超過した。
- ⑤流動性配列法は2003年度版では5社（15.2%）が採用していた（1997年度版2社を含む）。
- ⑥金融区分表示財務諸表は、2000年度版では2社（5.9%）あったが、2003年度版では4社（12.1%）みられた⁶⁾。

6 コンバージェンス（IAS への収斂ないし国際的統一化）時代

(1) 制度一会計法改革法（BilReG）と2004年改正商法典

欧州連合（EU）は、2002年7月19日に国際会計基準の適用に関する欧州議会および欧州理事会のEU 命令—いわゆる IAS 規則ないし IAS 適用命令（IAS-Verordnung）—を公布し、2005年から EU 域内に本籍をおく上場企業ないし資本市場指向的な企業のすべてに IFRS の適用を強制するよう求めた⁷⁾。

ドイツでもこれに対応して、2004年に会計法改革法（Bilanzrechtsreformgesetz, BilReG）が成立し、EU の IAS 適用命令（IAS 規則）や各種指令が具現化され、2005年から国際会計基準（IAS/IFRS）の導入を全面实施すべく、「EU が承認する IAS/IFRS」を遵守した連結会計報告が求められるようになった⁸⁾。この会計法改革法により、IAS 適用命令の具現化に関して、商法典（HGB）に新たに「国際会計基準による連結決算書」に関する規

6) このように、資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）・セグメント情報・株主持分変動計算書の制度化に伴い、これまで任意情報として企業の自発性に任されていた、これらの報告書は決算書本体あるいは注記に開示されるようになった。このように IAS や米国基準といったいわゆるグローバル・スタンダードの導入に伴い、一方で、年次報告書における社会関連・付加価値情報は減少したが、これらの情報は環境報告書を含む持続可能性報告・CSR 報告等の社会関連報告書による補完の傾向が見いだされる。それは、他方で、英米型・価値指向的経営管理・指標の導入を標榜して、EBITDA や EVA[®] といったプロフォーマ利益情報の自発的開示が増加した。

7) Verordnung (EG) Nr.1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19 Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. EG Nr. L243. 11. 09. 2002. S.1.). なお、2001年に国際会計基準委員会（IASB）から改組された国際会計基準会議会（IASB）は従前の国際会計基準（IAS）に加えて国際財務報告基準（IFRS）を新たに作成・公表するとともに、“IFRSs”をこれらの双方の基準書の総称として用いることとした。IASB2004a, p.vii. しかし、この時期は、国際会計基準に関して IAS/IFRS という表現が多用される。

8) BGBl I, Nr. 65, S.3166ff. (BilReG) (<http://www.bmj.bund.de/media/archive/649pdf.2005.01.12>). Vgl., Dejure. org. Handelsgesetzbuch (Gesetzesstand:1. Juni2005) (<http://dejure.org/gesetze/HGB/> (2005/01/23)). 会計法改革法に関しては、郡司2005b 等参照。

定（第315a条）が導入された⁹⁾。これに従えば、連結決算書の作成義務のある（いわゆる資本市場指向的な）親企業は、IAS適用命令に従って連結決算書および連結状況報告書を作成することが求められる（第1項）。また、当該決算日までに有価証券の上場認可を申請した非資本市場指向的な親企業も、上記の国際会計基準に従って連結決算書を作成しなければならない（第2項）。他方、連結決算書に関して国際会計基準の適用を義務づけられていない非資本市場指向的な親企業も、国際会計基準を任意に適用してよいが、その場合には国際会計基準を完全に（全面的に）遵守しなければならない（第3項）。その場合にも、米国基準（US-GAAP）に関しては、2007年1月1日までの適用が認められていた。

このようにドイツでは、資本市場指向的な企業（および上場認可申請親企業）はIAS適用命令に従って（EUが承認する）国際会計基準による連結会計報告の作成が求められることとなった。非資本市場指向的な企業の連結会計報告に関しては国内基準すなわちドイツ企業会計基準（DRS, GAS）に従うか、国際会計基準の完全な遵守かの選択が認められる。他方、個別決算書に関してはすべての企業に国内基準（商法典）に基づいて作成（商業登記所へ提出）することが求められる。ただし、連邦公報への公告すなわち情報開示（公示, Offenlegung）のために国際会計基準による個別決算書の別途作成も認められる（商法典第325条2a項）。

これにより、ドイツ有力企業（上場企業）はほとんどIAS/IFRSに準拠するようになった。そこで2007年度版では、2004年改訂IAS第1号に従って連結財務諸表が作成される。1997年改訂IAS第1号では親会社拡張概念が採用されていたが、2004年改訂IAS第1号では経済的単一体概念が採用されている。したがって、2007年度版では国内基準と同様、連結基礎概念が採用されることとなった。

2004年改訂IAS第1号では、株主資本の変動明細（株主持分変動計算書）よりもその他の包括利益関係の明細表示（認識収益費用計算書）が重視される。2007年にはさらに改訂IAS第1号が公表され、新たな財務諸表の体系が示された。ドイツ企業会計報告は基準等を取捨する傾向が強いが、この2007年改訂IAS第1号は2009年度から適用されることとなった。

(2) 開示実態：2007年度版年次報告書

ここでは、2007年度版年次報告書の開示内容について、その特徴を浮き彫りにするために、すでに呈示した2003年度版年次報告書の開示内容を再呈示し、これとの対比において検討しておこう。そこで、まず準拠基準についてみておけば、当然のことながら、大半がIAS準拠となり、国内基準準拠1社・米国基準準拠2社となった。

9) BGBl I, Nr. 65, S.3169.

図表11 国際会計基準準拠への大幅移行

	2003年度 (33社)	2007年度 (30社)
国内基準	6(18.2)	1(3.3)
IAS	15(45.5)	27(90.0)
IAS／米国基準	1(3.0)	—
米国基準	11(33.3)	2(6.6)

このような準拠基準の変化を踏まえて、2007年度版の開示内容を既出の2003年度版と対比してみれば、下の表のように示される。

図表12 2003年度版・2007年度版財務諸表の開示内容

		2003年度版 (33社)	2007年度版 (30社)
個別決算書 (本体)		3(9.1)	—
連結決算書		33(100.)	30(100.)
損益計算書	売上原価法	22(66.7)	22(73.3)
	少数株主控除	26(78.8)	7(23.3)
貸借対照表	資本の部	13(39.4)	28(93.3)
	中間区分	19(57.6)	2(6.7)
	流動性配列法	5(15.2)	9(30.0)
株主持分変動計算書	決算書本体	32(97.0)	17(56.7)
	注記	—	7(23.3)
	合計	32(97.0)	24(80.0)
認識収益費用計算書		1(3.0)	18(60.0)
資金計算書	決算書本体	32(97.0)	30(100.)
	注記	—	—
	決算書外	1(3.0)	—
合計		33(100.)	30(100.)
金融区分表示財務諸表		4(12.1)	4(13.3)

これより、その開示の特徴としては次の点があげられる。

- ①売上原価法（費用の機能別分類法）が22社（73.3%）、流動性配列法が9社（30%）へさらに増加した。
- ②少数株主持分の資本の部表示は28社（93.3%）となった。少数株主損益控除後に当期損益の算定表示は7社（23.3%）にまで減少し、逆に少数株主損益控除前当期損益の表示は23社（76.7%）となり、経済的単一体概念採用が支配的となった。
- ③資金計算書はすべてが3活動区分を採用し、資金概念も、1社を除き¹⁰⁾、現金・現金同等物概念によるキャッシュ・フロー計算書を作成している。
- ④株主持分変動計算書は、30社中24社（80%）に減少し、認識収益費用計算書は18社（60%）に増加した。そこには、2007年改訂 IAS 1 号への対応のための配慮が見受けられる。
- ⑤金融表示区分財務諸表は4社であった¹¹⁾。

II ドイツ企業会計の新展開

1 IAS 命令とドイツの対応

ドイツでは、前述のように、2004年12月4日に、2005年から国際会計基準の導入を全面实施すべく商法典（HGB）に新たに「国際会計基準による連結決算書」に関する規定（第315a条）を導入した¹²⁾。そして、「EU が承認する IAS/IFRS」への遵守という条件付き受入れのもと、2009年末に終了する期間すなわち2009年度版の年次報告書から、2007年改訂 IAS1 号に基づく、IFRS 連結財務諸表が作成公表されている¹³⁾。

10) 国内基準準拠の1社（Boehringer Ingelheim GmbH）のみ広義の支払手段（有価証券および支払手段）を採用していた（郡司2009b, 56頁参照）。

11) また、自発的情報開示の特徴として、プロフォーマ利益情報の充実があげられる。ただし、EVA®情報は頭打ちであった。

12) それとともに、資本市場指向的な企業（および上場認可申請親会社）はIAS適用命令に従って国際会計基準による連結会計報告の作成が求められる。非資本市場指向的な企業の連結会計報告に関しては国内基準（ドイツ企業会計基準）に従うか、国際会計基準の完全な遵守かの選択が認められる。他方、個別決算書に関してはすべての企業に国内基準（商法典）に基づいて作成（商業登記所へ提出）することが求められる。ただし、連邦公報への公告すなわち情報開示のために国際会計基準による個別決算書を別途作成することも認めた（商法典第325条2a項）。

13) わが国では、国際的な財務活動または事業活動を行う上場企業を中心とする特定会社に対して2009年度版連結財務諸表から指定国際会計基準（IFRS）の導入が認められるようになった。特定会社は、IFRS（連結）財務諸表を作成開示する場合でも、現行の（個別）財務諸表を作成公表することが義務づけられる。現在のところ、かなり限定された範囲でのIFRS導入となっている。

2 ドイツ制度会計の新展開－ BilMoG －

2009年4月には、会計法現代化法（Gesetze zur Modernisierung des Bilanzrechts: BilMoG）が成立し、これに相応して商法典改正がなされた。BilMoGの趣旨は、企業にとって持続的にIFRSに対して同等であるがより簡素で費用のかからない代替的な基準を提示するように商法典を改正することである。それにより商法典では、一方で、引き続き、処分額（配当額）算定だけでなく税法的所得算定のための基礎となり、したがって一般に認められた会計原則である正規の簿記の諸原則（GoB）の体系もまた堅持される。しかし、その半面、とくに貸借対照表計上・評価規定の領域では、国際会計基準（IFRS）の影響を色濃く受けたものとなった¹⁴⁾。

このように今回の改正は、中小企業等に対する国際会計基準の適用を緩和化し、その処理手続きを簡素化することが中心となる。つまりは、IFRSさらには中小企業向けのIFRS（IFRS for SMEs）でさえ、中小企業にとっては複雑かつ過重な負担となることから、これに対応する措置（いわばIFRS簡素化措置）を講じたものとみることでもあるであろう。

3 BilMoGによる主な改正内容

BilMoGによる商法典のおもな改正についてみれば、以下の点があげられるであろう¹⁵⁾。

(1) 商法典（国内基準）適用範囲の変更

中小企業の範囲を拡大して、新会計規定の適用が拡大された（IFRS適用企業の範囲を縮小）（HGB第267条1項・2項）。小規模の個人商店（kleine Einzelkaufleute）には記帳義務を免除した（HGB第241a条）。

(2) 貸借対照表計上規定の変更

資産概念における経済的帰属性（経済的所有権）が明文化された¹⁶⁾（HGB第246条1項

14) さらに、BilMoGによって、EUの2つの会計指令（法改正指令および会計監査指令）がそれぞれ国内法化された（Zwirner 2009, S.1）。

15) Vgl. Zwirner 2009, S.3-14. ツヴィルナー（Zwirner, C）は、会計報告原則の転換に関わる重要な論点として、①自己創設無形固定資産の計上義務化（強制）見送り、②包括的公正価値評価の拒否、③繰延税金限定（税効果会計）全面導入、④経済的観察法（実質優先主義）への指向（特定資産取得に関する算入規定、目的会社の連結義務）、ならびに注記・附属明細書の強化をあげている。Ebenda, S.3f.

16) 従前の商法典の資産概念と税法上の資産（経済財）概念との相違については、郡司1992, 169-173頁参照。

2文)。それとともに、例えば、次のような事柄が定められた。

1. 有償取得のれんの資産計上義務と規則的償却（翌年度から4年）が定められた（HGB第246条）。
2. 相殺命令：総額主義の原則は依然有効であるが、今後、最終的に年金（老齢扶養）債務および類似の長期債務の履行のために使用される資産で、他のすべての債権者からの請求を免れ、抵当権が設定されていないものは、これに対応する負債と直接に相殺する。これに関する費用・収益も同様である（HGB第246条2項）。
3. 計上禁止されていた開発費の資産計上容認（ただし、研究費等は資産計上不可）。開発費の資産計上額について配当禁止（HGB第248条・第255条）。
4. 費用性引当金の縮小：翌年度内3ヶ月より後に実施される維持修繕および一般補修および大修繕のための費用性引当金の計上選択権の禁止（HGB第249条1項・2項）。
5. （計上補助項目として容認されてきた）開業費・拡張費の資産計上禁止。
6. 税効果会計（繰延税金限定）の強化：期間差異から一時差異への移行、逆基準性の廃止等（HGB第274条）。

(3) 評価規定の変更

取引目的で取得した金融商品の時価評価は、信用・金融サービス機関に対してのみ認められる（HGB第340e条3項・4項）。それ故、他のすべての企業は、原則として評価にあたり（継続的な）取得原価が有効である（HGB第253条1項）。新たに導入された評価規定についてみれば、以下の点があげられる。

1. 評価上限（取得原価主義）の例外— HGB第246条第2項（前記相殺命令、(2)2. 参照）による相殺の対象となる資産対象物には上述の評価上限の例外があてはまる。この場合には一般にこれに付すべき時価によって評価されなければならない（HGB第253条1項）。年金義務による相殺後に計算項目として資産計上される取得原価超過額（HGB第246条2項）は、HGB第268条8項による処分禁止の対象となり、繰延税金について配慮しなければならない。
2. 固定資産の非規則的（計画外）減価償却は、継続的な価値低下が存在する場合に、なお統一的にのみ行われうる（HGB第253条3項）。未認識の減価がある場合、今後はすべての企業に金融資産（Finanzanlagen）に関してのみ減価償却選択権が存在する。新規定によりこれまでの政策的な選択権は廃止され、減価償却規定が統一された。
3. 非規則的減価償却の理由がもはや存在しない場合、HGB第253条5項では価値回復（戻入、Wertaufholung）を求めている。この処置は税法規定にも国際的基準にも対応する。人的商事会社および個人商人に関する以前の価値回復選択権はなくなった。

のれんだけは価値回復が禁止される（HGB 第253条 5 項）。

4. 引当金は、商人の合理的な判断（*vernünftige kaufmännische Beurteilung*）によって必要とされる額で計上されなければならない。その場合に、引当金評価にあたり、将来価格および費用の上昇も考慮されうる。1 年を超える長期の引当金の場合その残存期間に対応して、ドイツ連邦銀行が毎月公表する市場利子率の過去 7 年間の平均市場利子率で割引かなければならない（HGB 第253条 2 項）。
5. 上記 4. の引当金評価の変化は年金引当金の評価に直接影響する。原則的な処理法とは別に、包括的に15年の残存期間を仮定して有効な平均市場利子率で割引くこともできる。これまで商法的な実務における年金引当金の割引は税法上の利子率（6%）が用いられてきたが、新規定は、将来、明らかに高い価値評価をもたらすであろう（HGB 第253条 2 項）。
6. 債務の計上もまた将来の履行額で行わなければならない。これはたんに明文化しただけであるから、それ故、実務への影響は大きくないと思われる。
7. 評価単位の形成（HGB 第254条）：金融商品におけるヘッジ取引について基礎取引（*Grundgeschäft*, ヘッジ対象）と保証取引（*Grundgeschäft*, ヘッジ手段）との共通の評価おこなうことを求めるものである。金融商品としては、HGB 第254条により、先物取引もあてはまる。新規定は、ヘッジ取引による未実現の損失が他の取引による未実現の利益と対比される場合には認識されるべきではないことを明示した。それ故、保証取引の基礎にある関係の経済的考察法が重視される。
8. 間接材料費・間接加工費・固定資産の価値移転で製造に関わるものが製造原価として計上義務づけられた（HGB 第255条 2 項）。販売費および研究段階で生じた費用（研究費）は従前通り計上禁止である。
9. 評価簡素化手続（HGB 第256条）：棚卸資産の評価は、結局、先入先出法、後入先出法あるいは平均法で行うことができる。その他の各種方法の選択可能性は廃止された。
10. 処分禁止— BilMoG による新規定の適用から生じる特定の額について処分禁止が求められる（HGB 第268条 8 項）。年金債務等の履行のために使用される資産とその債務との相殺後に資産計上される取得原価超過額（HGB 第246条 2 項）に関しては、これによる利益からこれに関する繰延税金負債を差し引いた金額は処分禁止とされる。さらに、繰延税金資産が（これ以外の）繰延税金負債を超える額も処分禁止となる。
11. 通貨換算（HGB 第256a条）の新設：残存期間が1年を超える外貨建取引による資産・負債は決算日での外国為替現金相場（*Devisenkassamittelkurs*, 平均スポットレート）で換算する。この場合、原則として実現・不均等原則と取得原価原則を考慮する。

これに対し、残存期間が1年以内のものは、上記の実現－原価原則によることなく、外国為替現金相場で換算を行う。したがって、評価差額が認識計上される（Vgl. Zwirner 2009, S.4-8）。

以上の各項目の内容を要約すれば次のように要約されるであろう。

1. 取得原価主義を原則とするが年金資産評価に対しては例外を認める。
2. 固定資産の非規則的減価償却は、継続的な価値低下が存在する場合に容認され、未認識の減価は金融資産（Finanzanlagen）に関してのみ容認される。従来の政策的な選択権は廃止され、減価償却規定が統一された。
3. 非規則的減価償却の理由が存在しなくなった場合は、価値回復（戻入）する。ただし、のれんのみは価値回復禁止。
4. 1年を超える長期の引当金の場合、過去7年間の平均市場利子率で割引計算する。
5. 年金引当金の評価の場合、上記4.の原則的な処理法とは別に、包括的に15年の残存期間を仮定して有効な平均市場利子率で割引くこともできる。
6. 債務の計上もまた将来の履行額で行わなければならない。
7. ヘッジ取引の処理について明示。
8. 製造原価計上義務項目の拡大（間接材料費・間接加工費・固定資産の価値移転で製造に関わるもの）と販売費・研究費の製造原価算入禁止。
9. 棚卸資産の評価は、結局、先入先出法・後入先出法・平均法が認められ、その他の各種方法の選択可能性は廃止。（わが国は後入先出法を廃止。）
10. 新規定の適用から生じる特定の額について処分禁止－年金債務控除後の年金資産の評価益から関連繰延税金負債を差し引いた額は処分禁止。
11. 外貨換算の新設：外貨建取引による長期の資産・負債は決算日レート（自己資本は取得日レート）で換算し、実現－原価原則に基づいて処理。残存期間が1年以内のものは、決算日レートにより、評価差額を認識計上。

かくて、商法決算の基準性の原則（確定決算主義）は保持されるが、これまで認められてきた商法決算における税法基準の適用は大幅に制限された。それ故、税法規定の逆基準性（商法決算における税務基準の優先適用）は放棄されることとなった。それとともに、商法決算（財務会計）と税務計算（税法会計）との不一致が増大し、税効果会計の適用が拡大された¹⁷⁾。

(4) 報告規定の変更

貸借対照表に新たな項目が導入され、未払込出資金は純額によることとし、自己持分の取得に関する記載（処理）が変更された。

1. 貸借対照表における新項目に関して、自己創設無形固定資産・繰延税金資産・負債

17) Vgl. Zwirner 2009, S.6, S.13-14.

- が独立の項目としてあらたに収容された（HGB 第266条）。加えて「資産評価（Vermögensverrechnung）による借方差額」が補充された（HGB 第246条2項）。
2. 未払込出資金（ausstehende Einlagen）の払込資本への報告に関して今後は純額によることとし、総額はもはや必要ないとした。未催告未払込出資金と引受済資本金との相殺後の残額（差額）は借方側本欄における「催告済資本金」項目のもとに報告されなければならない。催告済みであるが未払込額は、債権において報告し、相応の名称で記載されなければならない（HGB 第272条1項）。
 3. 自己持分の貸借対照表計上に関する法形態に依存しない規定を含む。自己持分の取得は「引受済資本金」の内訳として控除されなければならない。その持分の名目額ないし計算額と自己持分の取得原価との差額は、任意に処分可能な準備金（frei verfügbare Rücklage）に加算されなければならない¹⁸⁾（HGB 第272条1a項）。

(5) 開示義務の変更

資本市場的な資本会社について、具体的に規定化された。そして、連結決算書の作成を義務づけられていない資本市場指向的な資本会社の年度決算書における財務諸表が拡充された。さらには、注記・附属明細書および状況報告の記載内容が拡張された。

1. 資本市場指向的な資本会社についての規定が新設された¹⁹⁾（HGB 第264d条）。
2. 連結決算書の作成を義務づけられていない資本市場指向的な資本会社の年度決算書について、資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）・自己資本変動明細表（株主持分変動計算書）だけ補完されなければならない。それはさらに、セグメント報告まで拡張されうる。（HGB 第264条1項）
3. その他に、注記記載義務が拡張され（HGB 第285条）、状況報告に関して内部統制およびリスク管理システム関係（HGB 第289条5項）、企業経営状況の説明（HGB 第289a条）等の規定が織り込まれた。

18) 従前は、自己株式の取得は貸借対照表借方資産計上し、貸方に自己株式準備金を計上していた（旧HGB 第272条4項、宮上1993, 80頁, 84-86頁参照）。

19) それによれば、資本会社は有価証券取引法（WpHG）第2条5項の意味における組織された市場を利用し、この市場でWpHG 第2条1項1文の意味における有価証券を発行するか、あるいは少なくとも取引のために（zum Handel）上場認可を申請した場合に資本市場指向的と認められる。WpHGの意味における組織された市場の規準は、取引所法（BörsG）第32条以降ならびに先物証券（Terminbörse）EUREXによる規制された市場を充足するものであり、自由取引（Freiverkehr）ではない。WpHG 第2条1項1文による有価証券には特に次のものが含まれる。すなわち、株式、負債証券（債務名義、Schuldtitel）、利益配当証（享益証券、Genussscheine）および債務証書（債券、Schuldverschreibung）等がこれである。

(6) 連結決算書関係の新設

連結決算書の作成義務については、統一的指揮基準が放棄され、支配力基準に統一された。特別目的法人の連結組入が求められるようになった。また、パーチェス法は再評価法（時価評価）のみが認められ、持分プーリング法は廃止された。このようにドイツに伝統的な連結会計基準が放棄され、より国際的な基準に近いものへと変革された。

1. 連結決算書の作成義務については、統一的指揮に服する企業を連結の範囲に含めることを放棄し、支配的影響力の存在が採用された（HGB第290条1項）。
2. 特別目的法人（目的会社：Zweckgesellschaften: Special Purpose Entities）の連結組入が求められるようになった（HGB第290条2項）。
3. 子会社の全部連結（資本連結）に関して、簿価法と再評価法（時価評価）との選択権が廃止され、今後は再評価法のみが認められる（HGB第301条1項）。原則として、初回連結の進行において計上される資産対象・負債・計算限定項目・特別項目のすべてが、その都度の付すべき時価（Zeitwert）で評価されなければならない。初回連結の過程における時価評価に対する明らかな例外は、引当金（HGB第253条1項2文および3文による評価）ならびに繰延税金（HGB第274条2項による評価）である（HGB第301条2項）。そして、持分プーリング法は廃止された（旧HGB第302条）。
4. 資本相殺計算（Kapitalaufrechnung）の基礎となる時点に関する旧HGB第301条の選択権は廃止され、国際的に行われるように、企業が子会社になった時点で強制的に実施されなければならない。この時点に相応する価値計上額が結局見つからない限り、初回連結すなわち資本相殺計算の時点に続く12ヶ月において適合修正が認められる（HGB第301条2項）。ある企業が当該年度において最初は子会社になっていない場合、その価値評価（Wertsatz）は、子会社を連結決算書に組み入れた時点が基準となる（HGB第301条2項）。同じことは、これまでHGB第296条によって連結されなかった子会社の初回の組入の場合にもあてはまる。
5. 旧HGB第301条における資本連結による借方・貸方差額の相殺可能性は廃止された。同様に、その貸借対照表上の性格による貸方差額の貸借対照表報告の区別も削除された。HGB第301条3項により、貸借対照表借方にのれん（Geschäfts- oder Firmenwert）計上するか、貸借対照表貸方に資本連結差額計上するかのいずれかの記載がなされなければならない。
6. のれんは、今後、資産対象と解し、HGB第309条1項により、結局、その予見される耐用年数にわたって規則的に償却しなければならないが、5年を超えるときは特に注記しなければならない。また、必要に応じて非規則的な償却をしなければならない。立法当局は、国際的に行われている減損のみの計上を商法上の連結決算書に受け入れ

ることはしない。この改正により、これまでのようなのれんの多様な取り扱いの可能性を放棄した。統一的な処理は、この場合、連結決算書の言明能力の改善に役立つ。

7. 繰延税金の範囲は、もはやたんに成果作用的なものだけでなく、すべての連結手続きから生じた商法上の貸借対照表計上額と税法上の貸借対照表計上額との間の差異の調整から生じるものまで含まれる。この改正は、HGB 第274条の概念の変更に従うものである²⁰⁾ (HGB 第306条)。ただし、のれんないし貸方差額の初回評価 (第1次評価) による差額等は、税金限定 (税効果) から除外される。HGB 第274条以外に第306条は、借方繰延税金だけでなく貸方繰延税金に対する計上義務を定めている。この場合、金額の報告は個別会社の決算と一致した独立の貸借対照表項目のもとに相殺あるいは非相殺する。さらに、第306条による項目は第274条による項目と統合されなければならない。
8. 外国通貨との換算を含む決算規定は、HGB 第308a条により HGB にはじめて統合された。連結決算書の資産・負債項目の換算は連結決算日の外国為替現金相場 (スポットレート) によって行う。ただし、連結自己資本の換算だけは歴史的な相場 (取引時レート) に基づく。損益計算書項目の換算ならびに年度利益 (当期純利益) の換算は、平均レートで行う。生じた換算差額の報告は連結自己資本の内で、「自己資本換算差額」として積立金 (Rücklage) に含める。子会社が部分的にあるいは完全に連結の範囲から除外されるなら、その項目は相当額で損益に計上する。
9. 資本比率法 (Kapitalanteilmethode) が廃止され、関連企業の持分 (ないし全部連結しない子企業ならびに持分連結しない共同企業体) は、結局、簿価法 (一行連結) により連結決算書に組み入れられなければならないこととなった。その場合、従前の取得原価制限は廃止された²¹⁾ (HGB 第312条1項)。全部連結から類推して、企業が関連企業となった時点で強制される第312条3項による持分評価のための自己資本持分 (持分となる自己資本) に附すべき時価の算定が行われる。それは、ここでも商法上の連結決算の統一化を達成するためである。時価評価が除外されるのは、引当金ならびに繰延税金である。持分取得の時点で価値評価がなお最終的に確定されえないなら、初回連結時点以後の12ヶ月以内に適合修正することが認められる。
10. 個別会社 (規定) の新設に伴う連結注記の広範囲の変更がなされた。これにより個別会社の注記報告の変更から類推して行われる適合修正と併行して連結固有の注記の

20) 今回の改正で、税効果会計もいわば収益・費用アプローチ (繰延法) から資産・負債アプローチ (資産負債法) へ移行したことを示唆している。

21) 旧 HGB 第312条では、関連企業の会計処理について、簿価法と (時価評価に基づく) 比率法との選択が認められていたが、今回、比率法が廃止され、簿価法のみが認められるようになった。これに関して、次著等参照。郡司2000, 84-86頁。宮上・フレーリクス1993, 184頁, 188頁。

新設も記載されなければならない。例えば、貸借対照表に含まれない会社、親企業の財務的義務および連結決算書に組み入れられた子企業の財務報告で、その情報が企業集団の財務状況の判断のために必要である場合（HGB 第314条1項2a号）があげられる。

11. 状況報告の本欄において、親企業あるいは連結決算書に組み入れられた子企業が、第264d条の意味において資本市場的である限り、連結決算の過程に関して内部統制およびシステム管理システムの実質的なメルクマールについても記載されなければならない（HGB 第315条2項）。

以上の各項目の内容を要約すれば次のように要約されるであろう。

1. 連結の範囲の決定に関して、統一的指揮基準を放棄し、支配力基準のみ採用された（HGB 第290条1項）。
2. 特別目的法人の連結組入が求められるようになった（HGB 第290条2項）。
3. 子会社の全部連結（資本連結）に関して、今後は再評価法のみが認められる（HGB 第301条1項）。また、持分プーリング法は廃止された（旧HGB 第302条）。
4. 資本相殺計算（Kapitalaufrechnung）は企業が子会社になった時点で強制的に実施されなければならない。これが困難な場合、初回連結（資本相殺計算の時点）に続く12ヶ月において適合修正が認められる（HGB 第301条2項）。
5. 旧HGB 第301条による資本連結による借方・貸方差額の相殺可能性は廃止された。貸借対照表借方のれん（Geschäfts- oder Firmenwert）か、貸借対照表貸方資本連結差額かのいずれかの記載がなされなければならない（HGB 第301条3項）。
6. のれんは、今後、資産対象と解し、結局、その予見される耐用年数にわたって規則的に償却しなければならないが、5年を超えるときは特に注記しなければならない。また、必要に応じて計画外償却をしなければならない（HGB 第309条1項）。
7. 繰延税金の範囲は、すべての連結手続きから生じた商法上の貸借対照表計上額と税法上の貸借対照表計上額との間の差異の調整から生じるものまで含まれる。借方繰延税金だけでなく貸方繰延税金も計上義務がある（HGB 第306条）。
8. 外貨換算規定がHGBにはじめて統合された。連結貸借対照表資産・負債の換算は決算日レート法（連結自己資本は取引日レート）で、連結損益計算書項目ならびに当期純利益の換算は、平均レート法で行う（HGB 第308a条）。
9. 比率法が廃止され、関連企業の持分は、結局、簿価法（一行連結）により連結決算書に組み入れられなければならない（HGB 第312条1項）。
10. 個別会社（規定）の新設に伴う連結注記の広範囲の変更—例えば、貸借対照表に含まれない会社、親企業の財務的義務および連結決算書に組み入れられた子企業の財務報告で、その情報が企業集団の財務状況の判断のために必要である場合（HGB 第314条1項2a号）があげられる。
11. 状況報告の本欄において、資本市場的な親企業・子企業について、連結決算の過程に関して内部統制およびシステム管理システムの実質的なメルクマールについても記載されなければならない（HGB 第315条2項）。

このようにドイツでは会計法現代化法（BilMoG）による商法典改正がなされたが、個別財務諸表における剰余金分配（配当）目的・（基準性の原則による）税務目的は堅持された（利害調整機能保持）。また、連結決算書に関しても、統一的指揮に服する企業を連結の範囲に含めるようなドイツに固有の基準を廃止し、持分プーリング法を廃止するなど、より国際的な基準に近い内容に改正された。

このようなドイツの対応は、国際会計基準とその中小企業版（IFRS for SMEs）に対し、先手を打つべく国内基準を整備したとみることができる。それとともに、これまでの逆基準性を放棄し、連結の範囲における統一的指揮の基準を放棄するなど、大局的にみれば、ドイツの伝統的な会計を特徴づける会計処理をかなり廃止し、国際会計基準に相当歩み寄ったものとなった²²⁾。

Ⅲ 企業会計の変遷の要約

1 会計制度の主たる変化

まず、これまでの企業会計の変遷を会計制度の主要変化との関係において概観すれば以下のように示されるであろう。

図表13 会計制度の主要な変化

主要変化	会計制度変化の要点	年次報告書調査
戦前：個別決算書中心	1931年株式法改正—連結決算書の公表に関する最初の提案 1937年株式法—貸借対照表・損益計算書の区分に関する詳細な規定	
戦後：（アメリカ・モデル）	1950年連合国占領当局連結決算書の作成・公表義務（連合国委員会法第27条）	
1965年株式法：連結決算書公表義務	1965年株式法—株式会社に連結決算書公表義務 1969年開示法（経理公開法）法制化—一定規模以上の企業集団の持株会社に連結決算書公表義務	1983年度版報告書
1985年改正商法典：EC域内調和化から国際的調和化へ	欧州共同体（EC）理事会：1978年 EC 指令第 4 号（個別決算書）、1983年 EC 指令第 7 号（連結決算書）→（西）ドイツ1985年12月会計指令法（財務諸表指令法, BiRiLiG）成立＝商法典改正⇔ EC 指令第 4 号・第 7 号・第 8 号の国内法化＝EC 域内調和化	1987年度版・1991年度版報告書

22) ドイツのこのような動向とわが国における IFRS 導入の現状との比較は、郡司2010参照。なお、わが国では、すでに1997年（平成9年）の連結財務諸表原則改正以降、逆基準性（実質的確定決算主義）を放棄し、かつまた支配力基準へ移行している。

(国際的調和化)	国際的調和化の動き：国際的基準準拠連結会計報告の出現・増加 ⇒国内基準（商法典；HGB）・国際会計基準（IAS）・米国基準（US-GAAP）への分化	1994年度版・1997年度版報告書
1998年改正商法典：IAS国内法化	国際会計基準（IAS）国内法化への対応：1998年資本調達促進法（Kap AEG）、企業領域統制透明化法（KonTraG）の制定	2000年度版・2003年度版報告書
2004年改正商法典：コンバージェンス	コンバージェンス：2004年会計法改革法（BilReG）成立⇒EUのIAS規則（IAS適用命令）等の具現化＝商法典「国際会計基準による連結決算書」規定（第315a条）	2007年度版報告書
2009年改正商法典：現代会計化	国内基準の固有性放棄・現代会計化：会計法現代化法（BilMoG）－IFRS簡素化措置	

2 主要財務諸表開示の内容変化

このような企業会計の変遷の各段階における具体的・特徴的な内容とその開示状況について要約表示すれば以下のように示されるであろう。

図表14 主要財務諸表（開示）の内容と開示状況

主要変化	主要財務諸表（開示）の内容と開示状況
戦前：個別決算書中心	<p>【1937年株式法（AktGes.）】</p> <p>①貸借対照表＝固定性配列法（借方：未払込資本金・固定資産・流動資産・計算限定項目／貸方：資本金・剰余金・固定資産価値修正項目・引当金・債務・計算限定項目）</p> <p>②損益計算書＝半総額主義（売上原価（製造原価）非表示・形態別分類）</p> <p>*1931年株式法による連結決算書の条文化授權・非行使＝個別決算書中心</p>
戦後：アメリカ・モデル	<p>①営業報告書に連結貸借対照表・損益計算書の添付と監査義務</p> <p>②石炭・鉄鋼産業＝アメリカ・モデルによる連結決算書公表・監査義務→他の業界にも連結決算書普及</p> <p>→連結決算法制化の機熟す。1958年株式法予備草案～</p>
1965年株式法：連結決算書公表義務	<p>【1965年株式法】</p> <p>①個別企業だけでなく、国内連結企業集団年度決算書・営業報告書の作成公表義務化（AktGes. 第334条）</p> <p>②貸借対照表＝固定性配列法（借方：未払込資本金・固定資産・流動資産・計算限定項目／貸方：資本金・公示準備金・価値修正・引当金・長期・短期債務・計算限定項目・利益）</p> <p>③損益計算書＝総原価法（売上高を含む総給付高・形態別分類）</p> <p>④連結貸借対照表＝少数株主持分を資本の部計上</p>

	<p>⑤連結損益計算書—当期純利益から少数株主利益を控除し連結利益を算定＜総体として経済的単一体概念＞*</p> <p>【1982/1983年度版開示】 有力企業21社中20社が連結決算書を公表し、15社が国際連結決算書、12社が国内連結決算書を公表。このうち国際・国内連結決算書双方公表は7社。</p>															
1985年改正商法典：EC域内調和化から国際的調和化へ	<p>【1985年改正商法典（HGB）】←会計指令法（BiRiLiG）</p> <p>①HGB「第3編：商業帳簿」第2章「資本金会社に関する補充規定」—資本金会社（株式会社・株式合資会社および有限会社）の計算規定</p> <p>②正規の簿記の諸原則の明文化／事実関係に適合する写像の伝達の要請導入（第264条第2項）⇔真実かつ公正な概観</p> <p>③国際連結決算書の作成義務</p> <p>④年度決算書（・注記・附属明細書）と状況報告書の区分採用（従前：年度決算書・営業報告書区分）</p> <p>⑤貸借対照表＝固定性配列法（借方：*引受済資本金未払込、*開業準備・拡張費、固定資産・流動資産・計算限定項目、*繰延税金限定項目等／貸方：自己資本・引当金（*繰延税金引当金）・債務・計算限定項目等</p> <p>⑥損益計算書—総原価法と売上原価法の選択</p> <p>⑦連結貸借対照表—少数株主持分を資本の部計上／連結損益計算書—当期純利益の後に少数株主利益を区分表示＜総体として経済的単一体概念＞</p> <p>【1987年度版・1991年度版開示】</p> <p>①個別決算書20ポイント減少 {24社(96.0%)→29社(76.3%)}</p> <p>②売上原価法増加（5社(20%)→9社(23.7%)）</p> <p>③資金計算書の任意開示90%超</p>															
国際的調和化	<p>【1994年度版・1997年度版開示】 連結決算書に関して国際的基準準拠の出現・増加</p> <table><tr><td></td><td>1994年度版（34社）</td><td>1997年度版（38社）</td></tr><tr><td>①国内基準</td><td>30(88.2)</td><td>24(63.15)</td></tr><tr><td>*国際配慮</td><td>—</td><td>2(5.26)</td></tr><tr><td>②IAS</td><td>3(8.82)</td><td>8(21.05)</td></tr><tr><td>③米国基準</td><td>1(2.94)</td><td>4(10.53)</td></tr></table> <p>【1997年度版開示】</p> <p>①個別決算書の簡素化（決算書本体開示15社（39.5%））</p> <p>②売上原価法の増加—15社（39.47%）</p> <p>③親会社概念採用企業の出現3社（7.9%）（IAS準拠）—国内基準との乖離</p> <p>④株主持分変動計算書公表企業の出現15社（39.47%）</p> <p>⑤金融区分表示財務諸表（Daimler-Benz社）</p> <p>⑥資金計算書を決算書本体に開示する企業が22社（55.3%）と5割を超えた</p>		1994年度版（34社）	1997年度版（38社）	①国内基準	30(88.2)	24(63.15)	*国際配慮	—	2(5.26)	②IAS	3(8.82)	8(21.05)	③米国基準	1(2.94)	4(10.53)
	1994年度版（34社）	1997年度版（38社）														
①国内基準	30(88.2)	24(63.15)														
*国際配慮	—	2(5.26)														
②IAS	3(8.82)	8(21.05)														
③米国基準	1(2.94)	4(10.53)														
1998年改正商法典：IAS国内法化	<p>【1998年改正商法典】←資本調達促進法（KapAEG）、企業領域統制透明化法（KonTraG）</p> <p>①KapAEG＝国際基準準拠企業の国内基準連結報告免責（HGB 292a条）（2004年12月31日まで有効）</p>															

- ② KonTraG = 連結会計報告拡充（HGB 297条）・ドイツ会計基準委員会創設（HGB 342条）⇒各種ドイツ会計基準（DRS, GAS）の設定（おもに IAS/IFRS との調和化）
- ・キャッシュ・フロー計算書（DRS 2号）・株主持分変動計算書（DRS 7号, 連結自己資本変動明細表/認識利得損失計算書）
 - ・商法典は経済的単一体概念であるのに対し, 1997年改訂 IAS 1号・米国基準は親会社概念

【2000年度版・2003年度版開示】

国内・米国・IAS 準拠の鼎立から国内基準の激減へ

	2000年度 (34社)	2003年度 (33社)
国内基準	10 (29.4)	6 (18.2)
IAS	12 (35.3)	15 (45.5)
IAS / 米国基準	1 (2.9)	1 (3.0)
米国基準	11 (32.4)	11 (33.3)

【2003年度版開示】

- ① 2003年度版では個別決算書の決算書本体開示は, 国内基準準拠 3 社 (9.3%) のみ。
- ② 各 1 社 (国内基準準拠) を除き 32 社 (97.0%) が株主持分変動計算書・資金計算書を決算書（本体）記載
- ③ 国内基準準拠はすべて総原価法採用。売上原価法は, 米国基準準拠がすべて採用, IAS 準拠は 15 社中 10 社採用
- ④ 親会社（拡張）概念の採用数が経済的単一体概念採用数を超過
- ⑤ 2003年度版では 5 社 (15.2%) が流動性配列法を採用
- ⑥ 金融区分表示財務諸表, 2000年度版 2 社から 2003年度版 4 社 (12.1%) へ

2004年改正商
法典：コンパ
ージェンス

【2004年改正商法典】←会計法改革法（BilReG）

- ① 資本市場指向的企業は IAS 適用命令に従い（EU が承認する）国際会計基準（IFRS/IAS）による連結会計報告の作成義務。これ以外の企業の連結会計報告は国内基準（DRS, GAS）か, 国際会計基準の完全な遵守のいずれか選択（HGB 315 a 条）。
- ② 2004年改訂 IAS 1号⇒経済的単一体概念へ変更；株主資本の変動明細よりその他包括利益関係の明細表示を重視（認識収益費用計算書）
- ③ 2007年改訂 IAS 1号⇒2009年度から適用

【2007年度版開示】

大半 IAS 準拠, 国内基準 1 社・米国基準 2 社

	2003年度 (33社)	2007年度 (30社)
国内基準	6 (18.2)	1 (3.3)
IAS	15 (45.5)	27 (90.0)
IAS / 米国基準	1 (3.0)	—
米国基準	11 (33.3)	2 (6.6)

- ① 売上原価法は 22 社 (73.3%), 流動性配列法は 9 社 (30%) へ増加

	<p>②少数株主持分の資本の部表示は28社（93.3%）、少数株主損益控除後に当期損益の算定表示は7社（23.3%）にまで減少、逆に少数株主損益控除前当期損益の表示は23社（76.7%）となり、経済的単一体概念採用が支配的</p> <p>③資金計算書すべてが3活動区分の計算書、資金概念も1社を除き、現金・現金同等物概念を採用</p> <p>④株主持分変動計算書は、32社（97%）から24社（80%）に減少し、認識収益費用計算書は18社（60%）に増加</p> <p>⑥金融区分表示財務諸表は4社</p>
2009年改正商法典：会計法現代化法	<p>【2009年改正商法典】←会計法現代化法（BilMoG）＝国内基準のIFRS簡素化措置</p> <p>①個別財務諸表：剰余金分配（配当）目的と基準性の原則は堅持（利害調整機能重視）</p> <p>②逆基準性放棄・税効果会計の強化</p> <p>③減価償却手続の統一・長期引当金における割引計算規定導入</p> <p>④統一的指揮基準の放棄→支配基準に統一</p> <p>⑤パーチェス法は再評価法（時価評価）のみ採用、持分プーリング法廃止</p>

3 主要財務諸表開示の変遷

以上の企業会計の変遷における、とくに開示実務の変化に関して、図表15は、連結会計報告に関する支配的基準と連結基礎概念、調査対象企業の基準準拠推移を表示したものである。図表16は、1985年商法典改正後のドイツ有力企業の年次報告書における会計報告の開示内容の推移を表示したものである。

これら2つの図表からもうかがえるように、1994年度版年次報告書あたりからIASや米国基準に準拠する企業が現れだした。1997年度版ではより積極的に国際的基準に準拠する企業が現れ、流動性配列法・親会社（拡張）概念を採用し、株主持分変動計算書を公表する企業が現れた。また、資金計算書を決算書本体に記載する企業が過半数を超えた。ここでは1997年改訂1号（十米国基準）を先取りする傾向もみられる。

年度決算書とくに貸借対照表および損益計算書に関しては、商法典改正後間もない1987年度版年次報告書ではほとんどの企業が個別決算書（個別財務諸表）と連結決算書（連結財務諸表）との双方を公表していた。しかし、年度を経るに従って年度決算書本体に個別決算書に記載する企業は減少し、1997年度版以降は個別決算書の決算書本体での記載が半数以下となり、2007年度版では要約貸借対照表および要約損益計算書を掲載している企業（6社）や別冊に公表している企業（2社）はあるが、年度決算書本体に開示する企業はなくなった（郡司2009, 34頁参照）。

このようにドイツ企業年次報告書では1991年度版あたりから決算書に関して連結主・個別従の傾向がみられるようになったが、これにともなって、状況報告書や追加情報もまた企業集団に関する内容が中心となっていった。もちろん、連結決算書のみ年次報告書に記載している場合でも、大規模会社も他の企業と同様個別決算書を含む年度決算書必要書類

を連邦公報に公告し、さらに商業登記所へ提出することが求められる。

連結損益計算書に関しては、かつては、ドイツにおいて伝統的に作成されてきた、生産高と形態別分類とに基づく総原価法（費用の形態別分類法）が一般に採用されてきた。これに対し、アングロ・サクソン系国と同様に売上高から出発して収益・費用を機能別分類に従って表示する売上原価法（費用の機能別分類法）は、1994年度版では3割を超え、2000年度版では5割を超えた。

資金計算書に関しては、1994年度版には決算書での開示が3割に近づき、1997年度版では5割を超えるようになった。そこには、国際的基準（IAS／米国基準）への国際的調和化の影響をみることができる。さらに、2000年にはドイツでも資金計算書（キャッシュ・フロー計算書）が制度化され、2003年度版年次報告書ではほとんどの企業がこれを決算書本体に開示するようになった。これに先立って、2000年度版ではすでに8割の企業が決算書本体あるいは注記において資金計算書を記載していた。

ドイツ有力企業の年次報告書とその連結会計報告は、これまで、依拠する会計基準（国内基準、米国基準、IAS（/IFRS））によって多様な形式・様式と内容が採用されてきた。2007年度版にも若干その傾向は残っているものの、コンバージェンスの進行とともに、従来と比べ大幅に統一化されてきた。

今後、アドプション（IFRS・IASの全面採用）への対応のもとに、その形式・内容の変化は、それぞれその報告年度（会計年度）に適用されるIFRS・IAS諸基準の変化に大きく影響されることになるであろう。わが国の企業会計と同様、ドイツの企業会計も大きく様変わりするようになると思われる。

図表15 支配的基準と連結基礎概念、調査対象企業の基準準拠推移

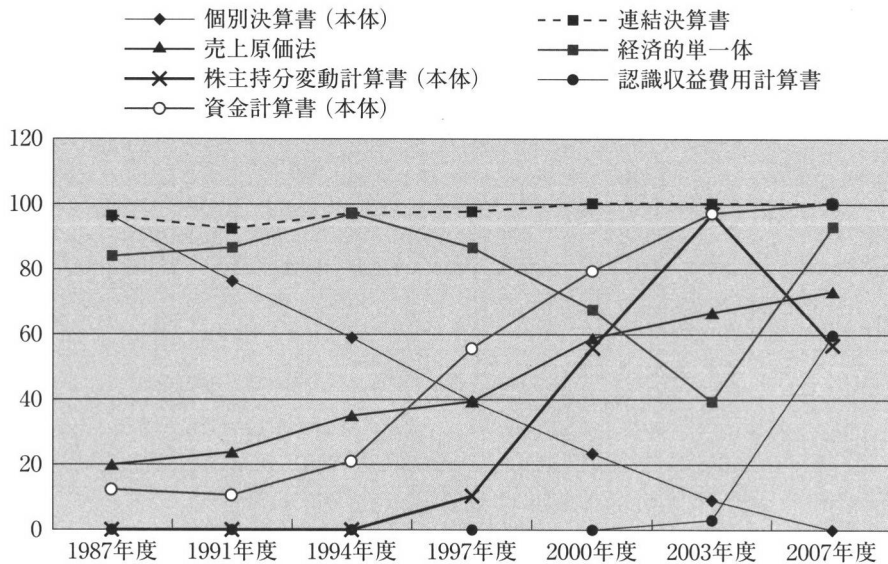
支配的基準	国内基準		1997年改訂1号 (+米国基準)		2004年 改訂1号	2007年 改訂1号
連結基礎概念	経済的単一体概念		親会社拡張概念		経済的単一体概念	
調査対象年度 企業数	1994年度 34社	1997年度 38社	2000年度 34社	2003年度 33社	2007年度 30社	
国内基準	30(88.2)	26(68.4)*	10(29.4)	6(18.2)	1(3.3)	
IAS	3(8.82)	8(21.1)	12(35.3)	15(45.5)	27(90.0)	
IAS／米国基準	—	—	1(2.9)	1(3.0)	—	
米国基準	1(2.94)	4(10.5)	11(32.4)	11(33.3)	2(6.6)	

(*国際配慮の2社含む)

図表16 会計報告の推移

	1987年度 25社	1991年度 38社	1994年度 34社	1997年度 38社	2000年度 34社	2003年度 33社	2007年度 30社
個別決算書（本体**）	24(96.0)	29(76.3)	20(58.8)	15(39.5)	8(23.5)	3(9.1)	—
連結決算書	24(96.0)	35(92.1)	33(97.1)	37(97.4)	34(100.)	33(100.)	30(100.)
売上原価法	5(20.0)	9(23.7)	12(35.3)	15(39.5)	20(58.8)	22(66.7)	22(73.3)
少数株主持分資本の部	21(84.0)	33(86.8)	33(97.1)	33(86.8)	23(67.6)	13(39.4)	28(93.3)
同中間区分	1(4.0)	1(2.6)	—	3(7.9)	11(32.4)	19(57.6)	2(6.7)
流動性配列法	—	—	—	2(5.3)	—	5(15.2)	9(30.0)
株主持分変動計算書(本体)	—	—	—	4(10.5)	19(55.9)	32(97.0)	17(56.7)
株主持分変動計算書(注記)	—	—	—	11(28.9)	5(14.7)	—	4(23.3)
株主持分変動計算書(合計)	—	—	—	15(39.5)	24(70.6)	32(97.0)	24(80.0)
認識収益費用計算書	—	—	—	—	—	1(3.0)	18(60.0)
資金計算書（本体）	3(12.0)	4(10.5)	7(20.6)	21(55.3)	27(79.4)	32(97.0)	30(100.)
資金計算書（注記）	10(40.0)	4(10.5)	3(8.8)	1(2.6)	1(2.9)	—	—
資金計算書（合計）	13(52.0)	8(21.0)	10(29.4)	22(57.9)	28(82.3)	32(97.0)	30(100.)
金融区分表示財務諸表	—	—	—	1(2.6)	2(5.9)	4(12.1)	4(13.3)

*()内の数値は%, **決算書の本体に記載（注記記載は含まない）



おわりに

ドイツ企業会計の制度的な変遷をおもに株式法と商法典における会計規定の変化を中心にみてきた。とくに、EC会社法指令とこれに対応する1985年の商法典改正によるEC域内調和化以降、ドイツ企業会計も上場企業ないし資本市場指向的な資本会社の連結決算書（連結財務諸表）を中心に国際的調和化からさらに国際会計基準へのコンバージェンス・アドプションへの進展がみられる。

ただし、個別決算書（個別財務諸表）と資本市場指向的でない資本会社等の連結決算書に関しては、2009年のBilMoGによる商法典改正までは、さほど大きな変化もなく伝統的な会計が維持継続されてきた。すなわち、逆基準性・繰延法中心の税効果会計、連結範囲の決定における統一的指揮の基準、持分プーリング法の容認等々がこれである。この点は、1997年の連結財務諸表原則の改正以降、各種会計基準の設定とともに商法会計・会社法会計（ならびに証券取引法会計・金融商品取引法会計）の改正を行ってきたわが国と大きく異なるところであろう。

2009年改正商法典により、商業登記所提出義務のある個別決算書の作成ならびに非資本市場指向的な資本会社の連結決算書の作成に関して、ドイツに固有の伝統的会計からIFRSの方向へ一気に歩み寄ったと言って良いであろう。それとともに、これまでの資本市場指向的資本会社の連結決算書を中心とする情報提供会計と、個別決算書を中心とする利害調整会計との大きな隔たりが解消された。それは、利害調整会計が情報提供会計の方へ大きく近寄ったということができるであろう。しかも、今回の改正が、IFRSそのものへ移行した訳でなく、むしろIFRSの簡素化を図ることにより、全面的導入に対処すべく先手を打った形となった。この点は、わが国の中小会計（基準）の今後のあり方に一つの参考となるものということができるであろう。

このように、今回のBilMoGとこれによる2009年改正商法は、ドイツ企業会計とくに個別企業会計および中小会社の連結会計に大きな変化をもたらした。しかも、その総体的な傾向は、簡素化されたIFRSの方向を指向しているとみられる²³⁾。しかし、資本市場指向

23) 今回の商法典改正では、さらに、長期性の引当金に関しては割引計算を義務づけるだけでなく、利率の選択（過去7年間の平均市場利率）についても規定に織り込んでいる。このことは、従来、動態論と静態論とを中心に会計規定が展開されてきた、ドイツ制度会計において、未来指向的な会計理論ないし資本理論的会計理論が具体的に織り込まれてきたとみることもできるであろう。しかも、利率に関して具体的に指示することにより、いわば利率の選択に関する議論を回避し、むしろ確実性の高い将来収支を相対的な現在価値として計上することに主眼がおかれているといえは言い過ぎであろうか。いずれにしても興味深い現象であり、これはかえって新たなドイツ企業会計の固有性となる可能性もあるように思われる。例えば、郡司1992参照。

的な資本会社の連結会計報告には、「(EU が承認する) 国際会計基準 (IFRS/IAS)」に基づくところから、とくに大きな変化はないといえることができる。

〈参考文献〉

- ・ Brooks, J. P und D. Mertin, *Neues deutsches Bilanzrecht-New German Accounting Legislation*, Düsseldorf, 1986.
- ・ Busse von Colbe, W., und D. Ordelheide, *Konzernabschlüsse*, 6 Aufl., Wiesbaden, 1993.
- ・ Coenenberg, A. G., *Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse*, 4. Aufl., München, 1979.
- ・ Coenenberg, A. G., *Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse*, 9 Aufl., München, 1987.
(同書第6版(1982年)訳: 青木茂男監修宮本順二郎・岡部政昭・秋月信二共訳『西ドイツ財務分析論』白桃書房, 1984年。)
- ・ Deutscher Taschenbuch Verlag (DTV), *Handelsgesetzbuch*, München, 41. ü. Aufl. 2004.
- ・ DRSC, DRS Nr.2, *Kapitalflussrechnung*, 2000a. (GASC, GAS No.2, *Cash Flow Statements*, 2000a.).
- ・ DRSC, DRS Nr.3, *Segmentberichterstattung*, 2000b (GASC, GAS No.3, *Segment Reporting*, 2000b).
- ・ DRSC, DRS Nr.7, *Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis*, 2001 (GASC, GAS No.7, *Group Equity and Total Recognised Results*, 2001).
- ・ Gerstner, *Bilanz-Analyse, Wege zur Erkenntnis des Wesens der Bilanz*, 11. Aufl., Berlin, 1944.
- ・ IASC, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 1997 (日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書 2001』同文館出版, 2001年)。
- ・ IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2004 (IASB, *International Financial Reporting Standards (IFRSsTM)* 2004a, IASCF, 2004. 企業会計基準委員会監修『国際財務報告基準書 (IFRSsTM) 2004』レクシスネクシス・ジャパン株式会社, 2005年)。
- ・ IASB, IAS 1, *Presentation of Financial Statements*, 2007.
- ・ IDW-Verlag, *Wirtschaftsgesetze nach Änderung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz*, IDW-Verlag, 1986.
- ・ Ordelheide, D., und D. Pfaff, *European Financial Reporting Germany*, Routledge, 1994.
- ・ Zwirner, C., *BilMoG-Textausgabe*, 2. Aufl., München, 2009.
- ・ 宮上一男・W・フレーリックス監修『現代ドイツ商法典〔第2版〕』森山書店, 1993年。
- ・ 黒澤清「企業会計原則訳解」黒澤清・諸井勝之助・飯野利夫・江村稔・番場嘉一郎共著『解説企業会計原則 (改訂版)』中央経済社, 1964年。

- ・黒田全紀『国際コンツェルン決算書』税務経理協会，1981年。
- ・黒田全紀編著『解説西ドイツ新会計制度』同文館，1987年。
- ・黒田全紀編著『ドイツ財務会計の論点』同文館，1993年。
- ・藤井秀樹『制度変化の会計学』中央経済社，2007年。
- ・郡司健「西ドイツ営業報告書における会計情報の開示」『大阪学院大学商経論集』第11巻2号，1985年。
- ・郡司健「西ドイツ年次報告書と会計ディスクロージャー」『大阪学院大学商学論集』第13巻4号，1987年。
- ・郡司健「西ドイツ企業情報開示の新展開」『大阪学院大学商学論集』第14巻3号，1988年。
- ・郡司健『現代会計の基礎－発生主義会計の展開と情報開示－』中央経済社，1989年。
- ・郡司健『未来指向的会計の理論』中央経済社，1992年。
- ・郡司健「会計ディスクロージャーとその展開－ドイツの企業情報開示を中心として－」『大阪学院大学商学論集』第19巻2号，1993年。
- ・郡司健『現代会計報告の理論』中央経済社，1998年。
- ・郡司健『連結会計制度論－ドイツ連結会計報告の国際化対応－』中央経済社，2000年。
- ・郡司健「ドイツ会計報告の国際化対応－ドイツ企業年次報告書の開示内容の推移－」『大阪学院大学企業情報学研究』第1巻1号，2001年。
- ・郡司健「転換期のドイツ企業会計報告」『大阪学院大学企業情報学研究』第2巻3号，2003年。
- ・郡司健「ドイツ企業会計報告の進展」『大阪学院大学企業情報学研究』第4巻3号，2005a年。
- ・郡司健「ドイツ会計制度改革の新局面－ドイツ会計法改革法（BiReG）によせて－」『會計』第168巻4号，2005b年。
- ・郡司健『現代会計構造の基礎』中央経済社，2006年。
- ・郡司健「現代会計の基本構造と国際的収斂」『會計』第172巻3号，2007年。
- ・郡司健「コンバージェンスとドイツ連結会計報告」『大阪学院大学企業情報学研究』第7巻2号，2008年。
- ・郡司健「ドイツ連結会計報告のコンバージェンス対応」『會計』第176巻1号，2009a年。
- ・郡司健「ドイツ企業年次報告書における主要財務諸表開示の変遷」『大阪学院大学企業情報学研究』第9巻2号，2009b年。
- ・郡司健「わが国における国際会計基準（IFRS）導入のインパクト」『大阪学院大学通信』第41巻6号，2010年。

〈参考資料〉

- ・ BGBl I 1998, S. 707ff. BT-Drucks 13/9909 (Gesetz). BGBl I 1998, S.786ff. BT-Drucks 13/10038 (Gesetz). (<http://www.bmj.bund.de/misc/m-kontr.htm>(1998.10.30)).
- ・ Bundesgerichtshof, Bibliothek des Bundesgerichtshofs- Gesetzmaterialien- Übersichtsseite (Letzte Bearb.: 05.01.2005): Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG), 2005 (<http://www.Bundesgerichtshof.de/gesetzesmaterialien/BilanzrechtsreformG/bilreg-index.htm>(2005/01/23)).
- ・ Dejure. Org., Handelsgesetzbuch §325 (Offenlegung) (<http://dejure.org//gesetz/HGB/325.html>).
- ・ Dejure. org. Handelsgesetzbuch (Gesetzesstand:1. Juni2005) ([http://dejure.org/gesetze/HGB/\(2005/01/23\)](http://dejure.org/gesetze/HGB/(2005/01/23))).